

3.5. МЕТОДИКА АУДИТУ РОЗРАХУНКІВ З БЮДЖЕТОМ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ

Тетяна Фоміна,

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри аудиту, обліку та оподаткування, Центральноукраїнський національний технічний університет,
м. Кропивницький, Україна,
ORCID: 0000-0002-5243-6952

У сучасних умовах, коли Україна обрала вектор розвитку у сторону ЄС, оптимізація оподаткування ПДВ, гармонізація механізму його справляння, прозорість визначення податкових зобов'язань, мінімізація корупції у сфері адміністрування ПДВ тощо набувають особливого значення.

Податок на додану вартість забезпечує найбільші надходження до бюджету та у 2023 році посів перше місце у їх структурі. За даними Державної казначейської служби України серед платежів, справляння яких контролюють податкові та митні органи, у 2023 році надійшло: 366,2 млрд.грн. – податку на додану вартість з ввезених на митну територію України товарів; 214,6 млрд.грн. – податку на додану вартість з вироблених в Україні товарів, виконаних робіт і наданих послуг (надійшло 347,0 млрд грн, відшкодовано – 132,4 млрд грн) [2]. При цьому, під час здійснення заходів податкового контролю виявлено порушення у порядку нарахування та сплаті податку на додану вартість, у результаті чого донараховано податку за 2023 рік у сумі 11329,0 млн.грн. та упереджено незаконне бюджетне відшкодування розміром 7,1 млрд.грн. [13].

Наведені цифри вказують на те, що суб'єкти господарювання припускаються недоліків та порушень, наслідком чого є настання різних видів відповідальності, адже обчислення та облік податку на додану вартість є одними із найскладніших для підприємств з методичної точки зору. Це й спонукає підприємства звертатись до послуг незалежного аудиту задля зниження податкових ризиків, уникнення помилок, оптимізації оподаткування, забезпечення впевненості користувачів у достовірності податкової та фінансової звітності тощо. Актуальність та затребуваність аудиту податку на додану вартість зумовлюється також і рядом макроекономічних факторів: вилучення обігових коштів підприємств; непрозорість у зупинці реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування; нерівні умови оподаткування відповідальних платників поряд з тими, які використовують різні «податкові схеми» для зменшення податкового зобов'язання з ПДВ; корупція у сфері адміністрування ПДВ; надмірне податкове

навантаження на бізнес; недосконалість та змінність податкового законодавства тощо. З висловлених позицій удосконалення методики аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ є наразі та залишиться найближчим часом актуальним.

Питання, що напряду чи опосередковано стосуються аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість розглядаються у напрацюваннях ряду авторів. Так, методику обліку та аудиту у податковому контексті розглянуто авторами Волчанською Л.В. та Юшковським Д.Д. [3]; загальну характеристику етапів і стадій проведення аудиту ПДВ та його теоретичні аспекти висвітлено Зінкевичем А.В. у роботі [5]; практичні аспекти аудиту ПДВ на основі цифрових даних діючого підприємства описано групою авторів у публікації [4]; розробці програми аудиту ПДВ для підвищення податкової безпеки присвячена робота Меліхової Т.О. та Бойко М.Ю. [7]; удосконалення аудиту ПДВ для поліпшення податкового планування розкрито авторами Меліховою Т.О. та Штепою В.В. [8]. Автором даного дослідження було представлено основні етапи проведення аудиту податків і зборів, у тому числі ПДВ, у роботі [15]. З початку введення в Україні правового режиму воєнного стану, у рамках податкового стимулювання бізнесу, порядок справляння та адміністрування ПДВ зазнав певних змін, чому присвячена робота [16]. Проте, питання комплексного підходу до висвітлення методики аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість висвітлені не достатньо та потребують більш ретельного розгляду та удосконалення.

Метою дослідження є представлення власного бачення методики аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість, розробка робочих документів за кожним етапом перевірки, визначення джерел інформації та аудиторських процедур.

Перш ніж розпочати безпосередньо аудиторську перевірку розрахунків з бюджетом з ПДВ, необхідно розробити програму та план аудиту з урахуванням особливостей підприємства. Для цього необхідно здійснити тестування системи обліку та внутрішнього контролю.

«При розробці тестів оцінки внутрішнього контролю обов'язково необхідно враховувати наступні моменти: галузеві особливості суб'єкта господарювання, що підлягає тестуванню; вплив специфіки діяльності на побудову системи обліку; залежність підприємств галузі від сезонних коливань; зовнішній вплив на розвиток даної галузі (законодавче регулювання, політичне та соціально-економічне становище); виробничі фактори; номенклатура продукції (робіт, послуг), що виготовляється (надається). При цьому, тест має бути достатньо зрозумілим, лаконічним, всеохоплюючим і таким, що передбачає точну й однозначну відповідь – «так» або «ні» (виключає відповіді «іноді», «можливо», «за деяких умов», «не пам'ятаю», «не знаю» тощо)» [14]. Також, за необхідності

надання додаткових пояснень або конкретної відповіді, інколи варто додати колонку «Примітки». Нами пропонується здійснювати тестування системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ з використанням тесту, представленого у табл. 1. Як правило, таке тестування проходять працівники бухгалтерії, до посадові обов'язків яких повністю або частково відноситься облік операцій, пов'язаних із формуванням податкового зобов'язання та податкового кредиту з ПДВ.

Таблиця 1

Тест системи обліку та внутрішнього контролю
розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість

Питання	Відповідь			
	Так	Ні	Відсутня	Пояснення
Питання щодо організації обліку розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість				
Підприємство зареєстроване платником ПДВ				
Облік на підприємстві автоматизовано				
Який програмний продукт (сервіс) підприємство використовує для ведення бухгалтерського обліку				
Який програмний продукт (сервіс) підприємство використовує для подання звітності та обміну інформацією з податковими органами				
Який програмний продукт підприємство використовує для реєстрації податкових накладних (розрахунків коригування)				
Підприємство має рахунок для електронного адміністрування ПДВ				
Підприємство має залишок коштів на рахунку електронного адміністрування ПДВ				
Підприємство використовує метод нарахування ПДВ:				
- касовий				
- метод нарахування («метод першої події»)				
Перед реєстрацією податкових накладних в ЄРПН завжди здійснюється порівняння ПДВ з реєстраційним лімітом				
Мали місце випадки недостатності реєстраційного ліміту				
Були випадки збільшення реєстраційного ліміту шляхом перерахування коштів на електронний рахунок				
Були випадки зупинки реєстрації податкових накладних				
Чи усі податкові накладні, за якими відбувалась зупинка реєстрації відновлені				
Чи регулярно підприємства подає Таблицю платника податку на додану вартість				
Були випадки неприймання Таблиці платника податку на додану вартість				
Були випадки нереєстрації (порушення строку реєстрації) податкових накладних				
Були адміністративні (судові) оскарження рішень податкових органів щодо зупинки реєстрації податкових				

Питання	Відповідь			
	Так	Ні	Відсутня	Пояснення
накладних				
Були випадки неподання (прострочення термінів подання) податкової звітності з ПДВ				
Були випадки несплати (прострочення сплати) податку на додану вартість				
Були випадки неотримання (відсутність в ЄРПН) податкових накладних від контрагентів				
Чи передбачено наказом про облікову політику окремий рахунок з обліку податку на додану вартість, податкового зобов'язання, податкового кредиту				
Чи відповідають дані аналітичного обліку даним синтетичного обліку				
Чи відповідають дані синтетичного обліку даним податкової та фінансової звітності				
Підприємство підлягало перевірці податковими органами за останні 3 роки				
- камеральні				
- документальні				
- фактичні				
Інвентаризація розрахунків з бюджетом проводиться не рідше 1 разу на рік				
Підприємство замовляло незалежний аудит за останні 3 роки				
Працівники, задіяні в обліку ПДВ, регулярно проходять підвищення кваліфікації (вебінари, семінари, стажування, навчання, отримання вітчизняних та міжнародних дипломів тощо)				
Підприємство має підписку на сучасні електронні професійні видання				
Питання щодо формування податкового зобов'язання з ПДВ				
Підприємство проводить операції на митній території України, що оподатковуються:				
- за основною ставкою				
- за ставкою 7%				
- за ставкою 14%				
Підприємство проводить операції з вивезення товарів за межі митної території України:				
- за нульовою ставкою				
- звільнені від оподаткування				
Підприємство проводить інші операції, що оподатковуються за нульовою ставкою				
Підприємство проводить операції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ				
Підприємство проводить коригування податкових зобов'язань				
Підприємство здійснює коригування податкових зобов'язань у зв'язку з нецільовим використанням товарів, ввезених із застосуванням звільнення від ПДВ				
Питання щодо формування податкового кредиту з ПДВ				

Питання	Відповідь			
	Так	Ні	Відсутня	Пояснення
Підприємство здійснює придбання (виготовлення, будівництво, спорудження) товарів (послуг) та необоротних активів на митній території України				
- за основною ставкою				
- за ставкою 7%				
- за ставкою 14%				
- з нульовою ставкою та/або без ПДВ				
Підприємство ввозить на митну територію України товари, необоротні активи				
- за основною ставкою				
- за ставкою 7%				
- за ставкою 14%				
Підприємство має погашені податкові векселі				
Підприємство отримує послуги від нерезидента, місце постачання яких знаходиться на митній території України				
Підприємство проводить коригування податкового кредиту				
Підприємство на дату перевірки має від'ємне значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду				
- сума від'ємного значення попереднього звітного (податкового періоду)				
- коригування за результатами поданих уточнюючих розрахунків				
- коригування за результатами перевірки податкових органів				
Питання щодо розрахунків за податком на додану вартість				
Підприємство заявляло про бюджетне відшкодування ПДВ				
- на рахунок платника ПДВ				
- у рахунок сплати грошових зобов'язань з ПДВ				
- у рахунок погашення податкового боргу з інших платежів				

Результати тесту становлять основу для побудови програми аудиту, встановлення строків аудиторської перевірки, вибору та призначення виконавців, визначення доцільності застосування аудиторської вибірки, узгодження рівня суттєвості тощо. Тестування системи обліку та контролю – це вже й є перший (підготовчий) етап аудиторської перевірки. Він виявляє усі ключові аспекти, що потребують уваги аудитора.

«Аудит оподаткування підприємств умовно можна розподілити на кілька етапів: 1) попередня оцінка існуючої системи оподаткування суб'єкта господарювання; 2) планування аудиту оподаткування; 3) перевірка та підтвердження правильності нарахування та сплати підприємством податків і

зборів у бюджет та позабюджетні фонди; 4) узагальнення результатів перевірки, складання аудиторського звіту чи іншого підсумкового документа, який відповідає характеру аудиторського завдання, розроблення рекомендацій для клієнта з питань оподаткування» [1, с.20]. Не дивлячись на різницю у поглядах авторів щодо визначення етапів аудиту, ми приймаємо за основу визначення етапів аудиту оподаткування, представлений у наведеній вище роботі. Тому, аудит розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість умовно можна поділити на чотири етапи:

- оцінка та ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання як платника ПДВ;
- планування аудиторської перевірки розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість;
- перевірка та підтвердження правильності нарахування і сплати ПДВ, а також достовірності відображення інформації про ПДВ у податковій та фінансовій звітності;
- узагальнення результатів аудиту, складання підсумкових документів та надання рекомендацій щодо виправлення помилок та профілактики порушень у майбутньому.

У табл. 2 нами представлено програму аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість.

Таблиця 2

Програма аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість за визначеними етапами

Орієнтовні джерела інформації	Аудиторські процедури
Оцінка та ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання як платника ПДВ	
Статут, протоколи зборів учасників, Наказ про облікову політику, посадові інструкції облікових працівників та керівництва, робочий план рахунків, договори з контрагентами, автоматизовані бухгалтерські програм	Тестування системи обліку та внутрішнього контролю розрахунків з бюджетом за ПДВ (таблиця 1)
	Ознайомлення зі специфікою діяльності підприємства, організаційною структурою та сферою функціонування
	Визначення об'єктів оподаткування ПДВ
	Визначення основних чинників, що впливають на об'єкт оподаткування ПДВ
	Визначення кола та ознайомлення з обов'язками облікових працівників щодо розрахунків з бюджетом за ПДВ
	Вивчення наказу про облікову політику та робочого плану рахунків у частині розрахунків з бюджетом за ПДВ
	Оцінка системи документообороту щодо обліку ПДВ
Загальне ознайомлення з контрагентами підприємства (постачальниками та покупцями) та правова і податкова оцінка їх діяльності	

Орієнтовні джерела інформації	Аудиторські процедури
	Ознайомлення з програмою, що використовує підприємство для ведення обліку
	Ознайомлення з програмою, що використовує підприємство для складання та подання звітності з ПДВ та реєстрації податкових накладних (розрахунків коригувань) (далі – ПН/РК) у Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН)
	Проведення експрес-аналізу фінансового стану підприємства
	Вивчення результатів інвентаризації розрахунків з бюджетом, у т.ч. за ПДВ
	Оцінка кваліфікації та досвіду працівників, які задіяні в обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ
	Визначення методу, яке застосовує підприємства для нарахування ПДВ (касовий, метод «першої події»)
Планування аудиторської перевірки розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість	
Результати тестування, бесід з керівництвом, анкетування персоналу, роботи служби внутрішнього контролю (аудиту)	Визначення питань, що підлягатимуть перевірці
	Складання програми аудиту
	Призначення виконавців за кожним окремим етапом аудиту та визначення строків виконання окремих завдань
	Методична підготовка до аудиторської перевірки керівником аудиторської групи та роз'яснення проблемних питань
	Розробка робочих документів для перевірки розрахунків з бюджетом за ПДВ
	Встановлення та узгодження з керівництвом підприємства рівня суттєвості
Перевірка та підтвердження правильності нарахування і сплати ПДВ, а також достовірності відображення інформації про ПДВ у податковій та фінансовій звітності	
<i>Аудиторська перевірка правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ</i>	
Податкові накладні на постачання, видаткові документи (накладні, акти, рахунки-фактури, ТТН), виписки банку, Реєстри отриманих та виданих податкових накладних, дані синтетичного обліку за рахунком з обліку ПДВ, I розділ податкової декларації з ПДВ, Витяги з ЄРПН	Перевірка первинних документів, що підтверджують факт постачання товарів (продукції, робіт, послуг) на предмет встановлення дати їх виписки та суми з ПДВ
	Перевірка виписок банку на предмет встановлення дати надходження оплати як компенсації вартості товарів (продукції, робіт, послуг) та суми з ПДВ
	Співставлення дати постачання та дати оплати для визначення дати «першої події»
	Підтвердження факту виписки ПН за фактом саме «першої події»
	Формальна перевірка правильності складання податкової накладної (коди УКТ ЗЕД, ДКПП)
	Перевірка повноти та своєчасності реєстрації виписаних податкових накладних в ЄРПН
	Перевірка коректності відображення сум податкового зобов'язання з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку
	Перевірка правильності застосування пільг з ПДВ Встановлення відповідності між кредитовим оборотом за рахунком з обліку ПДВ, Реєстром отриманих та виданих податкових накладних та рядком 9 Податкової декларації з ПДВ

Орієнтовні джерела інформації	Аудиторські процедури
	Перевірка правильності виписки РК, відображення їх в обліку та податковій звітності Встановлення фактів зупинки реєстрації виписаних підприємством ПН/РК та оцінка стану роботи щодо відновлення їх реєстрації
<i>Аудиторська перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ</i>	
Податкові накладні на придбання, прибуткові документи (накладні, акти, рахунки-фактури, ТТН), платіжні інструкції, Реєстри отриманих та виданих податкових накладних, дані синтетичного обліку за рахунком з обліку ПДВ, II розділ податкової декларації з ПДВ, Витяги з ЄРПН	Перевірка первинних документів, що підтверджують факт придбання товарів (продукції, робіт, послуг) на предмет встановлення дати їх виписки та суми з ПДВ
	Перевірка платіжних інструкцій та виписок банку на предмет встановлення дати перерахування коштів за товарів (продукції, робіт, послуг) та суми з ПДВ
	Співставлення дати придбання та дати перерахування коштів для визначення дати «першої події»
	Перевірка факту реєстрації податкової накладної в ЄРПН
	Перевірка коректності відображення сум податкового кредиту з ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку
	Встановлення відповідності між дебетовим оборотом за рахунком з обліку ПДВ, Реєстром отриманих та виданих податкових накладних та рядком 10.1 Податкової декларації з ПДВ
	Перевірка відповідності залишку за рахунком з обліку ПДВ даним рядка 21 Податкової декларації з ПДВ
	Встановлення фактів наявності ПН/РК, виписаних контрагентами, за якими зупинена реєстрації в ЄРПН та оцінка роботи щодо її відновлення
Перевірка правильності відображення в обліку та звітності РК, виписаних контрагентами	
<i>Аудиторська перевірка правильності нарахування та сплати ПДВ при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності</i>	
Імпорт	
Зовнішньоекономічні контракти, платіжні інструкції, виписки банку, Митні декларації (тимчасові, додаткові), інвойси, товарно-транспортні накладні, акти надання послуг, акти виконаних робіт, акти про виконання брокерських послуг	Вивчення положень ЗЕД-контракту
	Перевірка правильності виписки інвойсу та його формальна перевірка (зокрема, чітке виділення суми ПДВ)
	Оцінка доцільності обраної дати переходу ризиків та вигід
	Перевірка правильності визначення дати, на яку до підприємства переходять ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на даний товар у залежності від обраного підходу: - або за правилами Інкотермс; - або за датою отримання повного фізичного контролю над товаром
	Перевірка правильності оформлення митної декларації (у т.ч. додаткової або тимчасової) та визначення митної вартості товару
	Перевірка правильності визначення суми ПДВ з урахуванням курсу валют на дату оформлення митної декларації
	Перевірка правильності визначення суми податків і зборів, що підлягають сплаті митниці до митного оформлення брокером
	Перевірка повноти та своєчасності сплати імпортного ПДВ при розмитненні товару
	Перевірка відповідності податкового кредиту з ПДВ сумі сплаченого при імпорті ПДВ
	Перевірка правильності розподілу «імпортного» ПДВ та податкового

Орієнтовні джерела інформації	Аудиторські процедури
	<p>кредиту з ПДВ, що виник на митній території України</p> <p>Перевірка коректності відображення в обліку «імпортного» ПДВ</p> <p>Перевірка правильності відображення «імпортного» ПДВ на рахунках бухгалтерського обліку</p> <p>Перевірка правильності відображення «імпортного» ПДВ у 11.1 Податкової декларації з ПДВ</p>
Експорт	
<p>Заява про взяття на обліку особи-резидента, сертифікати якості товарів (фітосанітарні, карантинні, міжнародні ветеринарні), дозвіл (ліцензія) Міністерства економіки України (окремі випадки), інвойси, накладні, калькуляції, автомобільна CMR, авіанакладна Air Waybill, консамент Bill of Lading, залізнична накладна Rail Waybill, експортна митна декларація, книжка міжнародних дорожніх перевезень (CarnetTir), акти приймання-передачі товарів, навантажувальні відомості, пакувальні аркуші</p>	Перевірка наявності у підприємства акредитації як особи-резидента на митниці та облікового номеру
	Вивчення положень ЗЕД-контракту
	З'ясування факту, яким чином товар експортується: - або підприємством-експортером самостійно (тоді нульова ставка ПДВ застосовується); - або нерезидент сам забирає товар (тоді застосовується ставка 20%, 14%, 7%, без ПДВ).
	Перевірка правильності визначення дати отримання доходу: - або на дату переходу права власності; - або дату фізичної передачі товару перевізнику
	Перевірка відповідності дати надходження валютної виручки за товар законодавчо встановленим граничним термінам (протягом 180 календарних днів контрагент-нерезидент повинен розрахуватись з резидентом)
	Перевірка фактів наявності/відсутності випадків прострочення повернення валютної виручки
	Перевірка правильності визначення дати виникнення нульового податкового зобов'язання
	Перевірка правильності складання ПН (ІПН покупця 300000000000), вчасності і повноти реєстрації її в ЄРПН
	Перевірка правильності визначення бази оподаткування ПДВ за кожною експортною операцією
	Перевірка відповідності дати виписки ПН даті оформлення митної декларації
Перевірка правильності застосування курсу гривні для складання експортної податкової накладної	
<i>Аудиторська перевірка правильності складання податкової та фінансової звітності у частині ПДВ та повноти і своєчасності його сплати</i>	
Податкова декларація з ПДВ та додатки до неї	Перевірка правильності заповнення окремих рядків Податкової декларації з ПДВ, наявності усіх передбачених законодавством додатків та їх співставність
Виписки банку, платіжні інструкції, квитанції	Співставлення даних податкової звітності з даними платіжних документів щодо повноти сплати ПДВ та співставлення даних фактичних строків подання податкової звітності з визначеними ПКУ
Фінансова звітність, Податкові декларації з ПДВ	Співставлення даних фінансової звітності даними Податкової декларації з ПДВ
Узагальнення результатів аудиту, складання підсумкових документів та надання рекомендацій щодо виправлення помилок і профілактики порушень у майбутньому	
Робочі документи аудитора, робочі записи,	Узагальнення результатів проведеної роботи на основні робочих документів

Орієнтовні джерела інформації	Аудиторські процедури
пояснення посадових осіб підприємства, Аудиторський звіт	Підготовка Аудиторського звіту (Звіту незалежного аудитора)
	Формування та обґрунтування думки аудитори (немодифікована думка, думка із застереженням; негативна думка, відмова від висловлення думки
	Надання пропозицій щодо удосконалення обліку розрахунків з бюджетом за ПДВ
	Здійснення консультаційної допомоги щодо подання Таблиці даних платника ПДВ, пояснень для відновлення реєстрації ПН/РК тощо
	Надання рекомендацій замовнику щодо оптимізації оподаткування ПДВ та профілактики податкових порушень у майбутньому

Розробивши програму аудиту, можна спланувати свою роботу шляхом складання плану перевірки, який може мати такий вигляд (табл. 3).

Таблиця 3

План аудиту розрахунків з бюджетом з податку на додану вартість

Етап перевірки	Строки проведення	Виконавець
Оцінка та ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання як платника ПДВ		
Планування аудиторської перевірки розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість		
Перевірка та підтвердження правильності нарахування і сплати ПДВ, а також достовірності відображення інформації про ПДВ у податковій та фінансовій звітності		
<i>Аудиторська перевірка правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ</i>		
<i>Аудиторська перевірка правильності формування податкового кредиту з ПДВ</i>		
<i>Аудиторська перевірка правильності нарахування та сплати ПДВ при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності</i>		
Імпорт		
Експорт		
<i>Аудиторська перевірка правильності складання податкової та фінансової звітності у частині ПДВ та повноти і своєчасності його сплати</i>		
Узагальнення результатів аудиту, складання підсумкових документів та надання рекомендацій щодо виправлення помилок і профілактики порушень у майбутньому		

Перший та другий етапи аудиту відносяться до організаційних засад аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ, а третій та четвертий – розкриває методичні аспекти. Тому розкриття методики аудиту розрахунків з бюджетом за ПДВ розпочнемо з третього етапу.

Перевірка та підтвердження правильності нарахування і сплати ПДВ, а також достовірності відображення інформації про ПДВ у податковій та фінансовій звітності проводиться за декількома напрямками.

Перевірку правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ доцільно починати з перевірки наявності первинних документів, що фіксують факт постачання товарів (продукції, робіт, послуг). Це надасть змогу аудитору з'ясувати: по-перше, чи підлягає дана операція оподаткуванню; по-друге, за якою ставкою ПДВ слід оподатковувати дане постачання; по-третє, якою є сума оподаткованої операції та розмір ПДВ; по-четверте, з'ясувати дату виникнення податкового зобов'язання з ПДВ. На цьому етапі може виникнути необхідність у вивченні положень договорів з покупцями задля встановлення ціни, умов розрахунку та транспортування, вимог до товарів (продукції, робіт, послуг тощо).

При перевірці правильності визначення дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ аудитор має враховувати те, що «датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на рахунок платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, - дата зарахування електронних грошей платнику податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої - дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів - дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг - дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку» [9].

Аудитор формує реєстр таких первинних документів (накладні, акти наданих послуг, акти виконаних робіт тощо) суцільним чи вибіркоким способом. Потім необхідно сформулювати дані виписок банків щодо надходження коштів на поточний рахунок за кожним покупцем у розрізі кожної поставки. Після цього дати постачання за видатковими документами та дати надходження коштів за виписками банку порівнюються із датою виписки податкової накладної. Якщо постачання і оплата за нього відбувались у різні дні, то податкова накладна має бути виписана датою тієї події, що сталась раніше. Для узагальнення зібраних

даних рекомендуємо використовувати робочий документ, представлений у табл. 4.

Таблиця 4

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ

Покупець	Дата виписки податкової накладної	Дата постачання	Дата надходження коштів	Дата виникнення ПЗ згідно ПКУ	Наявність порушення
...

За допомогою представленого вище робочого документу, аудитор матиме змогу порівняти дати постачання та надходження оплати та встановити чи відповідає дата виписки податкової накладної вимогам ПКУ. Одночасно з групуванням первинних документів аудитору слід звертати увагу на правильність їх відображення у реєстрах синтетичного обліку за рахунками 311 «Поточні рахунки в національній валюті», 301 «Готівка в національній валюті», 308 «Готівка в національній валюті за операціями, проведеними із застосуванням РРО», 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами». Обороти за даними рахунками обов'язково мають бути підтверджені відповідними первинними документами.

Для перевірки правильності формування обсягів постачання та ПДВ від нього (видаткові документи та виписки банку) аудитор групує первинні документи за допомогою робочого документу, наведеного у табл. 5.

Таблиця 5

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення суми податкового зобов'язання з ПДВ

Покупець	Дані податкової накладної		Сума ПДВ за даними видаткових накладних на постачання	Сума ПДВ за даними виписок банку	Сума ПДВ, підтверджена аудитором (за ПКУ)	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
...

Аналізуючи згруповані за допомогою представленого у табл. 5 робочого документу дані, аудитор зможе одразу виявити відхилення та зафіксувати його в останній графі робочого документу.

При перевірці правильності формування суми податкового зобов'язання ПДВ, аудитор має враховувати також той факт, що умови договорів можуть передбачати часткові поставки та оплати як у межах одного звітного (податкового)

періоду, так і у різних. Це впливає на порядок визначення суми та дати виникнення податкового зобов'язання з ПДВ. Від цього залежить і порядок відображення в обліку таких сум ПДВ. У табл. 6 представлено типові бухгалтерські записи щодо відображення на рахунках бухгалтерського обліку сум ПДВ у залежності від умов ПКУ щодо дати виникнення податкових зобов'язань.

Таблиця 6

Відображення в бухгалтерському обліку типових операцій,
пов'язаних з постачанням товарів (продукції, робіт, послуг)
та податкового зобов'язання з ПДВ

Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи	
	Дебет	Кредит
Перша подія – постачання		
Дохід від реалізації товарів (продукції, товарів, робіт, послуг)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	70 «Доходи від реалізації»
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками» / субрахунок «ПДВ»
Перша подія – надходження передоплати на поточний рахунок		
Отримана передоплата від покупця	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	681 «Розрахунки за авансами одержаними»
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками» / субрахунок «ПДВ»
Дохід від реалізації товарів (продукції, товарів, робіт, послуг)	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	70 «Доходи від реалізації»
Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	643 «Податкові зобов'язання»
Закриття заборгованості	681 «Розрахунки за авансами одержаними»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

Особливу увагу аудитор повинен приділити тим операціям, які «розтягнуті» у часі, тобто переходять з одного звітного (податкового) періоду у наступні, адже саме тоді можуть виникати помилки при формуванні податкового зобов'язання з ПДВ. Щоб упевнитись у відсутності порушення, аудитор має співставити кредитові залишки за рахунком 681 «Розрахунки за авансами одержаними» та дебетовими залишками за рахунком 643 «Податкові зобов'язання» на визначену дату за кожним покупцем. Залишки за цими рахунками взаємопов'язані, оскільки наявність передоплати розглядається ПКУ як одна з подій, що сталась раніше, та яка є підставою для нарахування податкового зобов'язання з ПДВ. Тому, наприклад, якщо за окремо визначеним покупцем за рахунком 681 «Розрахунки за авансами одержаними» рахується кредитовий залишок у сумі 12000,0 грн., то за рахунком 643 «Податкові зобов'язання» за цим же покупцем має бути дебетовий

залишок у сумі 2000,0 грн. (якщо ставка ПДВ 20%). Якщо аудитор виявляє невідповідність, то у нього має виникнути сумнів щодо правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ за операціями з даним покупцем (або сума ПДВ повністю чи частково не включена до складу податкового зобов'язання за передоплатою, або її повторне включення). Для такої перевірки можемо запропонувати використовувати такий робочий документ (табл. 7).

Таблиця 7

Робочий документ аудитора з перевірки правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ за першою подією-надходження передоплати

Покупець	Кредитовий залишок за рахунком 681	Дебетовий залишок за рахунком 643	Дебетовий залишок за рахунком 643 «Податкові зобов'язання» за результатами перерахунку (за різними ставками ПДВ)			Відхилення
			Формула для перевірки			
			(с.2*20/120)	(с.2*14/114)	(с.2*7/107)	
1	2	3	4	5	6	7
...

Отже, при виявленні відхилень аудитор повинен додатково прослідкувати такі операції та отримати пояснення працівників підприємства.

Слід додати, що не завжди підприємства ведуть облік отриманих авансів за допомогою рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними», що звісно є порушенням методології обліку. У такому випадку аудитор має здійснити співставлення дебетового залишку за рахунком 643 «Податкові зобов'язання» з кредитовим залишком за рахунком 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» так само, як наведено у табл. 7.

Наступним етапом аудиту є перевірка правильності складання податкових накладних, що підтверджують факт визнання податкового зобов'язання з ПДВ. Тут аудитор звертає увагу на ті моменти, які можуть залишитись поза увагою системи електронного адміністрування ПДВ, а помилки та порушення виявлятимуться вже під час документальних перевірок платника податку. На цьому етапі аудитор керується вимогами Порядку заповнення податкової накладної [12]. Нами пропонується використання так званого чек-листа для формальної перевірки правильності складання податкових накладних (табл. 8).

Таблиця 8

Чек-лист аудитора для формальної перевірки податкових накладних

Реквізити податкової накладної та умови складання	Відповідають вимогам (+) Не відповідають вимогам (-)
---	---

Реквізити податкової накладної та умови складання	Відповідають вимогам (+) Не відповідають вимогам (-)
ПН складає особа, зареєстрована платником ПДВ	
ПН та додатки до неї складаються в електронній формі з використанням КЕП	
ПН заповнюється державною мовою	
Усі вартісні показники заповнюються у гривнях з копійками	
Реквізити заголовної частини ПН містять тільки цифрові значення та не містять інших символів	
ПН складається на дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ	
Порядковий номер ПН містить лише цифрові значення	
Нумерація податкових накладних ведеться згідно із правилами визначеними Наказом про облікову політику	
ПН не складаються з одним номером за одну дату	
У верхній лівій частині ПН помітка «X» та тип причини заповнено правильно	
Зведені податкові накладні складені не пізніше останнього дня звітного (податкового періоду)	
У зведених ПН код ознаки зазначено правильно	
При виписці ПН неплатнику ПДВ умовний ІПН зазначено правильно	
ПН за щоденними підсумками операцій складена у відповідності до законодавства	
Опис (номенклатура) товарів (послуг) зазначена відповідно до УКТ ЗЕД або ДКПП	
Одиниця виміру товарів (послуг) відповідає КСПОВО (або інша)	
Кількість (об'єм) та ціна зазначені правильно	
Ставка ПДВ обрана правильно	
Складаються окремі ПН для операцій за нульовою ставкою та звільнені від оподаткування	
ПН складаються на кожне повне або частково постачання або суми авансів	
РК складаються до ПН правильно	

Використання даного чек-листа підвищить результативність формальної перевірки податкових накладних, встановить її послідовність та надасть впевненості що нічого не залишилось поза увагою аудитора. Запропонований чек-лист може бути доповнений з урахуванням особливостей діяльності суб'єкта господарювання, що підлягає аудиту.

Наступним етапом аудиту є перевірка відповідності обсягів постачання, що підлягають оподаткуванню ПДВ даним виписаних податкових накладних. Для цього доцільно сформулювати обсяг постачання, підтверджений аудитором і який відповідає вимогам ПКУ (табл. 5) та порівняти його з даними податкових накладних. Для такого порівняння доцільно застосовувати робочий документ аудитора, представлений у табл. 9.

Таблиця 9

Робочий документ аудитора з перевірки відповідності даних про обсяг постачання даним виписаних податкових накладних

Покупець	Сума ПДВ, підтверджена аудитором (за ПКУ) (таблиця 5)	Дані податкової накладної			Відхилення (гр.2-гр.5)
		№ і дата	ряд. I Розділу А	ряд. II Розділу А	
1	2	3	4	5	6
...

Результати такої перевірки сформує у аудитора впевненість в тому, що на усі операції, що є об'єктом оподаткування, виписані податкові накладні на правильну суму. Тут аудитор також має враховувати і ситуації, коли відбувалось зменшення (збільшення) суми ПДВ через коригування кількості або вартості постачання, коли складались РК до певних податкових накладних.

Наступним етапом аудиту є перевірка повноти і своєчасності реєстрації ПН/РК у ЄРПН, що створений у системі електронного адміністрування ПДВ. Увійти до нього можна через електронний кабінет платника податків, де у режимі реального часу видно інформацію про видані та отримані ПН/РК. Механізм роботи ЄРПН визначено у Порядку ведення єдиного реєстру податкових накладних [10]. Під час здійснення даного етапу аудиту слід враховувати визначені законодавством строки реєстрації ПН/РК, які для зручності нами узагальнені у табл. 10.

Таблиця 10

Строки реєстрації ПН/РК у ЄРПН

Дата виписки ПН/РК	Терміни реєстрації в ЄРПН	Протягом дії воєнного стану та 6 місяців після місяця, у якому воєнний стан буде припинено або скасовано (починаючи з 16 січня 2023 року)
Для ПН/РК, складених з 1 по 15 календарний день (включно) календарного місяця	до останнього дня (включно) календарного місяця, в якому вони складені	до 5 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
Для ПН/РК, складених з 16 по останній календарний день (включно) календарного місяця	до 15 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені	до 18 календарного дня (включно) календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вони складені
Для РК, виписаних упродовж календарного місяця	упродовж 14 календарних днів з дня отримання РК покупцем	упродовж 18 календарних днів з дня отримання РК покупцем
Для зведених та компенсуючих ПН, складених на операції,	протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем місяця, в якому вони складені	

Дата виписки ПН/РК	Терміни реєстрації в ЄРПН	Протягом дії воєнного стану та 6 місяців після місяця, у якому воєнний стан буде припинено або скасовано (починаючи з 16 січня 2023 року)
визначені п.198.5, 199.1 ПКУ (РК до них)		

Джерело: складено на основі [9]

Система електронного адміністрування ПДВ відслідковує порушення строків реєстрації ПН/РК, але на момент перевірки підприємство може ще не отримати повідомлення про застосування штрафних санкцій, тому аудитор має звернути на це увагу та попередити про відповідальність. Штрафи за порушення строків реєстрації ПН/РК визначені п.90 підрозділу 2 розділу XX ПКУ та згруповані нами у табл. 11.

Таблиця 11

Штрафи за порушення платниками ПДВ строків реєстрації ПН/РК у ЄРПН

Кількість днів прострочення	Розмір штрафної санкції	Протягом дії воєнного стану та 6 міс. після місяця, у якому воєнний стан буде припинено або скасовано (з 16.01.2023 р.)
до 15 календарних днів	10% суми ПДВ	2% суми ПДВ
від 16 до 30 календарних днів	20% суми ПДВ	5% суми ПДВ
від 31 до 60 календарних днів	30% від суми ПДВ	10% від суми ПДВ
від 61 до 365 календарних днів	40% від суми ПДВ	15% від суми ПДВ
366 і більше календарних днів	50% суми ПДВ	25% суми ПДВ
ПН/РК, виписані згідно із п. 198.5 та 199.1 ПКУ	2% від обсягу постачання без ПДВ, але не більше 1020 гривень за кожну ПН/РК	
ПН/РК, виписані на суму перевищення бази оподаткування над фактичною ціною згідно зі ст. 188, 189 та абз.11 п. 201.4 ПКУ		
ПН/РК, виписані на операції з постачання товарів (послуг), звільнених від оподаткування ПДВ		
ПН/РК, виписаних на операції, що оподатковуються за нульовою ставкою		
Відсутність реєстрації ПН/РК, виписаних згідно із п. 198.5 та 199.1 ПКУ	5% від обсягу постачання без ПДВ, але не більше 3400 гривень за кожну ПН/РК	
Відсутність реєстрації ПН/РК, виписаних на суму перевищення бази оподаткування над фактичною ціною згідно зі ст. 188, 189 та абз.11 п. 201.4 ПКУ		

Джерело: складено на основі [9]

Для визначення фактичної дати реєстрації ПН/РК аудитор використовує інформацію із СЕА ПДВ, що надходить у вигляді повідомлень. При цьому, аудитор повинен мати на увазі, що тільки квитанція №1 засвідчує остаточний факт реєстрації ПН/РК. У табл. 12 наочно зображено вигляд повідомлення, отриманого із СЕА ПДВ щодо реєстрації ПН/РК в ЄРПН.

Таблиця 12

Зміст повідомлень із автоматизованої системи
«Єдине вікно подання електронної звітності» ДПС України

Повідомлення про отримання звітності	Квитанція №1
<p>Повідомлення про отримання звітності Підприємство: 00000000 Звіт:11080030663495J120101510000000210820241108.XML Звіт доставлено в поштову скриньку ДПС України 05.08.2024 в 11:21:40. Через певний час подбайте про прийом квитанції №1 щодо результатів перевірки Вашого електронного звіту.</p>	<p>Квитанція №1 Підприємство - Продавець: 00000000 Товариство з обмеженою відповідальністю "ХХХ" Підприємство - Покупець: 00000000 Товариство з обмеженою відповідальністю "ХХХ" Документ: J1201015 Податкова накладна №275 від 01.08.2024 Дата виписування податкової накладної: 01.08.2024 Номер податкової накладної: 275 Реєстраційний номер документа: 111111111 Документ доставлено до центрального рівня Державної податкової служби України 05.08.2024 в 11:22:50 ДОКУМЕНТ ПРИЙНЯТО. Податкову накладну від 01.08.2024 № 275 zareєстровано в Єдиному реєстрі податкових накладних</p>
<p><i>Податкова накладна ще не zareєстрована в ЄРПН</i></p>	<p><i>Податкова накладна zareєстрована в ЄРПН</i></p>

Отже, керуючись вимогами законодавства та рекомендаціями, наведеними вище, аудитор проводить співставлення фактичних строків реєстрації ПН/РК з граничними строками. Для цього нами рекомендується використання робочого документу аудитора, представленого у табл. 13.

Окрім повідомлень щодо реєстрації ПН/РК, із СЕА ПДВ можуть надходити повідомлення про відхилення ПН/РК, а також про зупинку реєстрації ПН/РК. У випадку виявлення фактів відхилень ДПС ПН/РК, аудитор має з'ясувати причину такого відхилення. Як правило, відхилення ПН/РК пов'язане з технічними помилками під час виписки податкової накладної. Тому аудитор повинен перевірити, чи виправлена відхилена ПН/РК та чи zareєстрована вона з виправленнями у ЄРПН вчасно.

Таблиця 13

Робочий документ аудитора
з перевіри своєчасності реєстрації ПН/РК у ЄРПН

Покупець	Дані ПН/РК		Фактична дата реєстрації (квитанції ДП)	Гранична дата реєстрації	Наявність порушення
	№ і дата ПН/РК	Сума з ПДВ, грн.			
...

Якщо виявляється факт зупинки реєстрації ПН/РК, дії аудитора передбачають: по-перше, з'ясування причин такої зупинки реєстрації ПН/РК; по-друге, перевірку дотримання строків, що передбачені законодавством для відновлення її реєстрації; по-третє, оцінку роботи підприємства щодо відновлення реєстрації ПН/РК, якщо за рішенням комісії регіонального рівня було відмовлено у цьому. Аудитором дане питання повинно підлягати ретельній перевірці, оскільки «нерозблоковані» ПН/РК, будуть розглядатись податковими органами як несвоечасно зареєстровані, наслідком чого є застосування штрафних санкцій. При цьому, на період зупинення реєстрації ПН/РК в ЄРПН до прийняття рішення щодо відновлення їх реєстрації, штрафні санкції не будуть застосовуватись. Тому платник ПДВ має: подати копії документів та пояснення протягом 365 календарних днів, що настають за датою виникнення податкового зобов'язання, відображеного в ПН/РК [11]; дотримуватись строків подальшого оскарження в адміністративному (пп. 56.23 ПКУ [9]) та/або судовому порядку (ч.4 ст. 122 Кодексу адміністративного судочинства України [6]). За допомогою робочого документу, наведеного у табл. 14, аудитор може здійснити перевірку наявності ПН/РК, за якими органи ДПС зупинили реєстрацію, проаналізувати та оцінити стан роботи з її відновлення та визначити ризики для підприємства. Для цього необхідно вивчити інформацію з СЕА ПДВ, використовуючи клієнтське програмне забезпечення, що використовується на підприємстві.

Аналізуючи згруповану таким чином інформацію, аудитор матиме змогу виявити «заблоковані» ПН/РК, встановити причину «блокування», оцінити роботу з її відновлення і наслідки та, за необхідності, надати консультативну допомогу у формуванні пояснень та уникненню таких ситуацій у майбутньому.

Таблиця 14

Робочий документ аудитор з перевірки фактів
зупинки реєстрації ПН/РК в ЄРПН та оцінка роботи з її відновлення

Покупець	Данів ПН/РК, за якою зупинена реєстрація в ЄРПН		Заходи щодо відновлення реєстрації ПН/РК в ЄРПН			Висновок аудитора
	№ і дата	Сума з ПДВ, грн.	Дата подання копій документів та пояснень до комісії регіонального рівня (результат)	Дата подання заяви про адміністративне оскарження до ДПС України (результат)	Дата подання позову до суду (результат)	
...

Ще одним напрямком, який, на нашу думку, потребує уваги аудитора, це перевірка дотримання підприємством реєстраційного ліміту. Платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних на суму податку (Σ Накл), обчислену за формулою, визначеною п. 200¹.3 ПКУ [9].

СЕА ПДВ не пропустить на реєстрацію ПН/РК, якщо на підприємстві не достатньо реєстраційного ліміту. Проте, аудитор у якості рекомендації може запропонувати підприємству контролювати дотримання даної умови під час підготовки до реєстрації ПН/РК за допомогою табл. 15. Для цього на дату реєстрації ПН/РК необхідно надіслати запит в СЕА ПДВ та отримати Витяг щодо суми податку, на яку платник податку на додану вартість має право зареєструвати ПН та/або РК в ЄРПН. На підставі цього можна сформулювати документ, у якому буде видно суму ПДВ за ПН/РК, що планується надсилати на реєстрацію та суму реєстраційного ліміту.

Таблиця 15

Відповідність реєстраційному ліміту сум ПДВ за виписаними податковими

Отримувач (покупець)	Податкова накладна		Реєстраційний ліміт на дату реєстрації	Дотримання реєстраційного ліміту з ПДВ
	№ і дата	Сума з ПДВ, грн.		
...

Постійна поточна перевірка підприємством такої відповідності попередить зупинку реєстрації ПН/РК або порушення строків її реєстрації. Так, наприклад, підприємство в останній день граничного строку реєстрації ПН/РК виявляє недостатність реєстраційного ліміту. Найшвидшим способом його збільшення є перерахування коштів на електронний ПДВ-рахунок, відкритий в органах Державного казначейства України. Проте, ДПС збільшить реєстраційний ліміт

тільки після отримання повідомлення від Державного казначейства України про зарахування коштів на ПДВ-рахунок. Інколи це може відбутись протягом 3 операційних днів, коли граничний строк реєстрації ПН/РК вже стік. Тому, щоденний моніторинг реєстраційного ліміту за допомогою запропонованого нами документу у табл. 15 є виправданим та необхідним.

Наступним етапом аудиту є перевірка відповідності між даними звітних реєстрів. Аудитору доцільно порівняти дані Податкових декларацій з податку на додану вартість та Реєстру виданих та отриманих податкових накладних за період, що підлягав перевірці. Дані про та співставлення доцільно оформити у вигляді робочого документу, представленого у табл. 16.

Таблиця 16

Робочий документ аудитора з перевірки відповідності даних податкової звітності та Реєстру виданих податкових накладних

Місяць	Податкова декларація з податку на додану вартість		Реєстр виданих та отриманих податкових накладних		Відхилення
	Обсяг постачання	Сума ПДВ	Обсяг постачання	Сума ПДВ	
...

У випадку виявлення відхилень, аудитор повинен з'ясувати їх причину та надати рекомендації щодо їх усунення.

Для підтвердження правильності, повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку податкового зобов'язання з ПДВ, використовуючи дані синтетичного обліку, аудитору слід здійснити співставлення кредитового обороту за рахунком 641 «Розрахунки за податками»/субрахунок «ПДВ» та даних рядка 9 Податкової декларації з ПДВ. Дані такого співставлення аудитору доцільно згрупувати за допомогою табл. 17.

Таблиця 17

Робочий документ аудитора
зі співставлення даних синтетичного обліку з даними
Податкової декларації з ПДВ у частині податкового зобов'язання з ПДВ

Податковий період	Кредитовий оборот за рахунком 641 «Розрахунки за податками» / субрахунок «ПДВ»	Дані рядка 9 колонки Б Податкової декларації з ПДВ	Відхилення
...

Наступний етап аудиту передбачає перевірку правильності формування податкового кредиту з ПДВ. За своєю суттю податковий кредит – це та сума, яка

зменшує податкове зобов'язання з ПДВ при постачання товарів, робіт, послуг та інших операціях, визначених ПКУ.

Згідно із п. 198.1 ПКУ «До податкового кредиту відносяться суми податку, сплачені/нараховані у разі здійснення операцій з: а) придбання або виготовлення товарів та послуг; б) придбання (будівництво, спорудження, створення) необоротних активів (у т.ч. у зв'язку з придбанням та/або ввезенням таких активів як внесок до статутного капіталу та/або при передачі таких активів на баланс платника податку, уповноваженого вести облік результатів спільної діяльності); в) отримання послуг, наданих нерезидентом на митній території України, та в разі отримання послуг, місцем постачання яких є митна територія України; г) ввезення необоротних активів на митну територію України за договорами оперативного або фінансового лізингу; г) ввезення товарів та/або необоротних активів на митну територію України» [9].

Відповідно до вимог п. 198.2 ПКУ «Датою віднесення сум податку до податкового кредиту вважається дата тієї події, що відбулася раніше: дата списання коштів з рахунку платника податку в банку/небанківському надавачу платіжних послуг на оплату товарів/послуг, а в разі постачання товарів/послуг, оплата яких здійснюється електронними грошима, - дата списання електронних грошей платника податків як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, на електронний гаманець постачальника; дата отримання платником податку товарів/послуг» [9].

Отже, умовами визнання податкового кредиту з ПДВ є дотримання правила «першої події» та наявність зареєстрованої постачальником ПН/РК в ЄРПН, інших документів (касовий фіскальний чек, транспортний квиток, готельний рахунок, рахунки за послуги зв'язку та інші послуги, вартість яких визначається за показниками приладів обліку, митна декларація). Виходячи з цього, аудитор повинен перевірити дотримання підприємством визначених вище умов.

Для перевірки правильності формування обсягів придбання (виготовлення, будівництва, спорудження, створення) товарів, послуг, необоротних активів та ПДВ від нього аудитор групує первинні документи (прибуткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт (наданих послуг) тощо) за допомогою робочого документу, наведеного у табл. 18.

Таблиця 18

Робочий документ аудитора з перевірки правильності визначення суми податкового кредиту з ПДВ

Постачальник	Дані податкової накладної		Сума ПДВ за даними прибутковими документами	Сума сплаченого ПДВ за платіжними інструкціями	Сума ПДВ, підтверджена аудитором (за ПКУ)	Відхилення
	№ і дата	Сума ПДВ, грн.				
...

На підставі даного робочого документу, аудитор визначить чи дотримано підприємством «правило першої події» при визнанні податкового кредиту з ПДВ. Поряд з цим, аудитор має враховувати той факт, що у залежності від умов договорів з постачальниками податковий кредит може виникати як від суми придбання, так і від здійсненої постачальнику передоплати. Від цього залежить і порядок відображення в бухгалтерському обліку таких операцій (табл. 19).

Таблиця 19

Відображення в бухгалтерському обліку типових операцій, пов'язаних з придбання товарів (продукції, робіт, послуг тощо) та податкового кредиту з ПДВ

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	Дебет	Кредит
Перша подія – отримання товару (робіт, послуг тощо)		
Отримання товару (робіт, послуг) (відображається без ПДВ)	28 «Товари», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 15 «Капітальні інвестиції» тощо	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Відображено суму ПДВ, що визначена у вартості отриманих товарів (робіт, послуг)	644 «Податковий кредит»/непідтверджений	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Сума ПДВ віднесена до податкового кредиту після підтвердження її реєстрації в ЄРПН	641 «Розрахунки за податками» / субрахунок «ПДВ»	644 «Податковий кредит»/непідтверджений
Перерахування коштів постачальнику в оплату вартості отриманих товарів (робіт, послуг) (з ПДВ)	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Перша подія – перерахування передоплати постачальнику		
Перерахування передоплати постачальнику (з ПДВ)	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
Відображено сплачену суму ПДВ постачальнику	644 «Податковий кредит»/непідтверджений	644 «Податковий кредит»/підтверджений
Сума ПДВ віднесена до	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис	
	Дебет	Кредит
податкового кредиту після підтвердження її реєстрації в ЄРПН	/ субрахунок «ПДВ»	кредит»/непідтверджений
Отримання товару (робіт, послуг) (відображається без ПДВ)	28 «Товари», 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 15 «Капітальні інвестиції» тощо	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Відображено суму ПДВ, що визначена у вартості отриманих товарів (робіт, послуг)	644 «Податковий кредит»/підтверджений	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
Закриття заборгованості	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»

Як і під час перевірки правильності формування податкового зобов'язання з ПДВ, при перевірці податкового кредиту аудитор повинен звернути особливу увагу на ті операції придбання, що переходять з одного звітного (податкового) періоду у наступні, адже у таких випадках часто виникають помилки, особливо коли на кінець звітного періоду залишається «незакритий аванс». Для цього рекомендується здійснити співставлення дебетових залишків за рахунком 371 «Розрахунки за авансами виданими» та кредитовим залишком за рахунком 644 «Податковий кредит / підтверджений». Залишки за цими рахунками взаємопов'язані, оскільки сплачені постачальникам чи підрядникам кошти у якості передоплати розглядаються ПКУ як одна з подій, що сталась раніше, та яка є підставою для віднесення суми ПДВ до складу податкового кредиту.

Для такої перевірки можна скористатись робочим документом, представленим у табл. 20.

Якщо аудитором під час перерахунку виявляється розбіжність, такі операції підлягають додатковій перевірці та з'ясовується причина невідповідності. При цьому аудиторі слід враховувати те, що не завжди підприємства ведуть облік отриманих виданих з використання рахунку 371 «Розрахунки за авансами виданими». За таких умов аудиторі рекомендується співставити дебетовий залишок рахунком 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» (замість рахунку 371 «Розрахунки за авансами виданими») з кредитовим залишком за рахунком 644 «Податковий кредит» у розрізі субконто за таким же алгоритмом, що викладений у робочому документі у табл. 20.

Таблиця 20

Робочий документ аудитора з перевірки правильності формування податкового кредиту з ПДВ за першою подією-перерахування авансу

Покупець	Дебетовий залишок за рахунком 371	Кредитовий залишок за рахунком 644	Кредитовий залишок за рахунком 641 «Податковий кредит/підтверджений» за результатами перерахунку (за різними ставками ПДВ)			Відхилення
			Формула для перевірки			
			(с.2*20/120)	(с.2*14/114)	(с.2*7/107)	
1	2	3	4	5	6	7
...

Наступним етапом аудиту є перевірка відповідності обсягів придбання (будівництва, спорудження, створення товарів/послуг) та необоротних активів на митній території України, що підлягають оподаткуванню ПДВ, даним отриманих від постачальників податкових накладних. Для цього доцільно згрупувати усі обсяги придбання на підставі первинних документів та порівняти їх з даними отриманих від постачальників податкових накладних.

Нами пропонується здійснювати таке порівняння за допомогою робочого документу, представленого у табл. 21.

Таблиця 21

Робочий документ аудитора з перевірки відповідності даних про обсяг придбання даним отриманих податкових накладних

Постачальник	Сума ПДВ, підтверджена аудитором (за ПКУ)	Дані податкової накладної			Відхилення (гр.2-гр.5)
		№ і дата	ряд. I Розділу А	ряд. II Розділу А	
1	2	3	4	5	6
...

Здійснивши таку перевірку, можна впевнитись у тому, що на усі обсяги придбання є належним чином зареєстровані у ЄРПН та виписані на правильні суми податкові накладні. Тут також враховуються і операції, пов'язані коригування кількості або вартості придбання, коли складались РК до певних податкових накладних.

Перевірку своєчасності реєстрації отриманих податкових накладних аудитор проводить лише для встановлення наявності на підприємстві непідтвердженого податкового кредиту. Непідтверджений податковий кредит призводить до збільшення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету. Він може виникнути тоді, коли постачальник не зареєстрував в ЄРПН податкову накладну (забув, не вистачило реєстраційного ліміту тощо), зареєстрував податкову накладну з

неправильними показниками або з порушення строків, реєстрація податкової накладеної зупинена та не відновлена на дату складання податкової звітності. Для визначення фактичної дати реєстрації ПН/РК, зупинки реєстрації ПН/РК аудитор використовує інформацію із СЕА ПДВ, що надходить у вигляді повідомлень. Аудитору рекомендується скласти реєстр таких податкових накладних, щоб підприємство мало змогу здійснити заходи впливу на постачальника. Для цього можна використати документ, представлений у табл. 21.

Таблиця 22

Суми непідтвердженого податкового кредиту через відсутність реєстрації
постачальником податкових накладних в ЄРПН

Постачальник	Дата виникнення податкового кредиту з ПДВ	Сума придбання разом з ПДВ, грн.	Сума ПДВ, грн.	Причина відсутності ПН в ЄРПН
...

Заходами впливу на постачальника щодо вимоги реєстрації ним податкової, виправлення її помилкових показників, відновлення реєстрації (розблокування) є звернення (письмове, усне). Якщо такі заходи впливу не дають результатів, аудитор рекомендує скласти Додаток 6 до Податкової декларації з ПДВ відповідного звітного періоду «Заява про допущення продавцем товарів/послуг помилок при зазначенні обов'язкових реквізитів податкової накладної та/або порушення продавцем/покупцем граничних термінів реєстрації в ЄРПН податкової накладної та/або розрахунку коригування». У якості превентивних заходів та убезпечення себе від випадків втрати податкового кредиту ПДВ за вищезазначеними причинами аудитор рекомендує підприємству прописувати у договорі умови, за яких, наприклад: допоки постачальник не зареєструє податкову накладну в ЄРПН, покупець не здійснює йому оплату (або здійснює у неповній сумі); на постачальника за нереєстрацію (несвоєчасну реєстрацію) податкової накладної в ЄРПН накладаються фінансові санкції тощо.

При формуванні податкового кредиту з ПДВ за розблокованими постачальником податковими накладними аудитор має також звертати увагу на той факт, що підприємство може включити до складу податкового кредиту звітного періоду суму ПДВ лише тоді, коли така податкова накладна була вчасно відправлена на реєстрацію в ЄРПН. Якщо ж заблокована податкова накладна була несвоєчасно відправлена на реєстрацію до ЄРПН, покупець може включити її до податкового кредиту або у періоді розблокування, або у наступних звітних податкових періодах протягом 365 календарних днів від дати її складання.

Наступним етапом аудиту правильності формування податкового кредиту з ПДВ є перевірка відповідності між даними різних облікових реєстрів. Для цього аудитор порівнює дані Податкових декларацій з податку на додану вартість та Реєстру виданих та отриманих податкових накладних за відповідні періоди (табл. 22).

Таблиця 23

Робочий документ аудитора з перевірки відповідності даних податкової звітності та Реєстру отриманих податкових накладних

Місяць	Податкова декларація з податку на додану вартість		Реєстр отриманих податкових накладних		Відхилення (без урахування заокруглень) грн.
	Обсяг придбання без ПДВ, грн.	Дозволений податковий кредит, грн.	Обсяг придбання без ПДВ, грн.	Сума ПДВ	
...

У випадку виявлення відхилень, аудитор повинен з'ясувати їх причину та надати рекомендації щодо їх усунення.

Для підтвердження правильності, повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку податкового кредиту з ПДВ аудитор проводить співставлення дебетового обороту за рахунком 641 «Розрахунки за податками»/субрахунок «ПДВ» та рядка 17 Податкової декларації з ПДВ «Усього податкового кредиту», що доцільно згрупувати у табл. 23.

Таблиця 24

Робочий документ аудитора
зі співставлення даних синтетичного обліку з даними
Податкової декларації з ПДВ у частині податкового кредиту з ПДВ

Податковий період	Дебетовий оборот за рахунком 641 «Розрахунки за податками» / субрахунок «ПДВ»	Дані рядка 17 колонки Б Податкової декларації з ПДВ	Відхилення
...

У випадку виявлення відхилень, аудитор має з'ясувати їх причину та надати підприємству пропозиції щодо їх усунення.

Перевірці підлягає також порядок формування дебетового залишку за рахунком 641 «Розрахунки за податками»/субрахунок «ПДВ», величина якого має відповідати даним рядка 21 Податкової декларації з ПДВ «Сума від'ємного значення, що зараховується до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду. Для цього аудитор доцільно використовувати робочий документ, наведений у табл. 24.

Таблиця 24

Робочий документ аудитора з підтвердження залишку за рахунком
641 «Розрахунки з бюджетом за податком на додану вартість»

Податковий період	Дебетовий залишок за рахунком 641 «Розрахунки за податками»/субрахунок «ПДВ»	Дані рядка 21 Податкової декларації з ПДВ	Відхилення
...

Аудитором має приділятися увага строкам подання звітності з ПДВ. Так, оскільки податковим періодом для ПДВ є календарний місяць, то відповідно до пп. 49.18.1 ПКУ Податкова декларація з податку на додану вартість подається «протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця» [9]. Крім того, слід враховувати, що згідно із п. 49.20 ПКУ «якщо останній день строку подання податкової декларації припадає на вихідний або святковий день, то останнім днем строку вважається операційний день, що настає за вихідним або святковим днем» [9]. Результати такої перевірки доцільно представляти у вигляді робочого документу, наведеного у табл. 25.

Таблиця 25

Робочий документ аудитора з перевірки своєчасності подання Податкової декларації з ПДВ у розрізі податкових періодів

Податковий період	Фактичний строк подання	Граничний строк подання	Порушення
...

Аудитор також має перевірити повноту та своєчасність сплати узгодженого податкового зобов'язання з ПДВ. Відповідно до п. 57.1 ПКУ «Платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку» [11]. Для такої перевірки доцільно використовувати робочий документ, представлений у табл. 26.

Таблиця 26

Робочий документ аудитор з перевірки повноти та своєчасності сплати узгодженого податкового зобов'язання з ПДВ

Звітний період	Повнота сплати			Строки сплати		
	Узгоджена сума, грн.	Фактична сума, грн.	Відхилення, грн.	Граничний строк	Фактична дата	Відхилення
...

Результати проведеної аудиторської перевірки розрахунків з бюджетом за ПДВ оформлюються Аудиторським звітом, зміст та структура якого мають відповідати вимогам Міжнародних стандартів аудиту. Рівень суттєвості при

проведенні аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість визначається та узгоджується з керівництвом підприємства.

Проведене дослідження розкриває методику аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість за операціями, що здійснюються в межах митної території України. Запропоновані нами підходи, напрямки та етапи аудиту, аудиторські процедури та робочі документи сформовані з урахуванням власного досвіду роботи автора у сфері аудиту. Перспективами подальших досліджень є розробка детальної методики аудиту інших податків та зборів, а також методики перевірки розрахунків з бюджетом за ПДВ за експортно-імпортними операціями.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аудит оподаткування підприємств : навч. посіб. / О.А.Петрик, Г.М. Давидов, О.Ю. Редько та ін. К.: ДННУ «Акад. фін. управління». 2012. 352 с.
2. Виконання Державного бюджету – 2023 / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/uk/news/vikonannia_derzhavnogo_biudzhetu__2023-4381 (дата звернення 24.10.2024)
3. Волчанська Л.В, Юшковський Д.Д. Податковий аспект організації обліку та аудиту податку на додану вартість. *Економіка та суспільство*. 2023. № 55. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-55-10> (дата звернення 24.10.2024)
4. Гамова О.В., Козачок І.А., Самойленко Т.В. Особливості обліку та удосконалення методики аудиту розрахунків з бюджетом за податком на додану вартість на діючому підприємстві. *Агросвіт*. 2019. № 1-2. С. 33-39.
5. Зінкевич А.В. Теоретичні аспекти та методика здійснення аудиту податку на додану вартість. *Економіка та суспільство*. 2017. № 13. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/13_ukr/226.pdf (дата звернення 20.10.2024)
6. Кодекс адміністративного судочинства України : Закон України від 06.07.2005 р. № 2747-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2747-15#Text> (дата звернення: 24.10.2024)
7. Меліхова Т.О., Бойко М.Ю. Розробка програми аудиту податку на додану вартість для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 34–39. www.investplan.com.ua/pdf/1_2017/8.pdf
8. Меліхова Т.О., Штепа В.В. Удосконалення оподаткування, обліку та аудиту податку на додану вартість для поліпшення податкового планування. *Агросвіт*. 2020. № 22. С. 34-42.
9. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n1590> (дата звернення: 17.10.2024)

10. Порядок ведення реєстру податкових накладних : Постанова Кабінету міністрів України від 29.12.2010 р. № 1246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1246-2010-п#Text> (дата звернення: 17.10.2024)
11. Порядок прийняття рішень про реєстрацію/відмову в реєстрації податкових накладних /розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних : Наказ М-ва фінансів України від 12.12.2019 р. № 520. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1245-19#Text> (дата звернення: 24.10.2024)
12. Про затвердження форми податкової накладної та Порядку заповнення податкової накладної : Наказ М-ва фінансів України від 31.12.2015 р. № 1307. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0137-16#Text> (дата звернення: 17.10.2024)
13. Публічний звіт ДПС 2023 / Офіційний сайт Державної податкової служби України. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/791153.html> (дата звернення 17.10.2024)
14. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Тестування системи обліку та внутрішнього контролю операцій з необоротними активами. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2021. № 6 (39). С. 186-197.
15. Фоміна Т.В. Основні етапи проведення аудиту податків, зборів, обов'язкових платежів. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2010. Вип. 18 ч. II. С. 228-233.
16. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Податкове стимулювання діяльності суб'єктів господарювання в умовах воєнного стану в Україні. *Modern engineering and innovative technologies*. Issue № 20. Part 2. April 2022. Sergeieva&Co, Karlsruhe, Germany. С. 113-123.